

Warszawa, 13 grudnia 2024 roku

Minister Finansów

Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

PETYCJA

Działając w imieniu (odpis pełnomocnictwa i dowód opłaty skarbowej w załączeniu), na podstawie art. 63 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 2 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3, art. 4 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2018 r., poz. 870; dalej „ustawa o petycjach”), wnoszę o podjęcie niezwłocznych działań w celu zmiany przepisów prawa oraz zmiany praktyki Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczącej stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, poprzez:

- 1) Wprowadzenie wewnętrznych regulacji (np. wytycznych) zapewniających, że wszystkie wnioski dowodowe strony nakierowane na wskazanie i wykazanie celów innych niż podatkowe zostaną dopuszczone i przeprowadzone, w szczególności dotyczące źródeł osobowych.
- 2) Uznanie, że decyzje Szefa KAS wydawane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają charakter ustalający (konstytutywny).
- 3) Uchylenie przepisów Ordynacji podatkowej umożliwiających wydanie w trakcie postępowania klauzulowego decyzji zabezpieczającej oraz nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności.
- 4) Wyodrębnienie organizacyjne i osobowe komórki zajmującej się rozpatrywaniem odwołań od decyzji Szefa KAS wydawanych w I instancji w miejsce obecnej sytuacji, w której odwołania są rozpatrywane w tym samym Departamencie Ministerstwa Finansów (Departament Kluczowych Podmiotów) albo powierzenie rozpatrywania spraw w II instancji Radzie do spraw unikania opodatkowania, kształtując jej charakter jako niezależnego (niezawisłego) ciała orzeczniczego o charakterze orzeczniczym (trybunał administracyjny) o statusie podobnym do statusu samorządowych kolegiów odwoławczych lub Krajowej Izby Odwoławczej w sprawach zamówień publicznych.
- 5) Przesunięcie terminu wykonalności decyzji klauzulowej do momentu uprawomocnienia się takiej decyzji.

UZASADNIENIE

A. Podstawy formalnoprawne petycji

Zgodnie z art. 63 Konstytucji RP, każdy ma prawo składać petycje w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej.

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o petycjach petycja może być złożona przez osobę fizyczną do organu władzy publicznej, a także do organizacji lub instytucji społecznej w związku z wykonywanymi przez nią zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Jestem zatem podmiotem uprawnionym do wniesienia petycji.

Petycja może być na gruncie art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o petycjach wniesiona w interesie publicznym, jak również w interesie podmiotu, który ją składa. Niniejsza petycja dotyczy obu tych sfer.

Z kolei w świetle art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach przedmiotem petycji może być żądanie, w szczególności, **zmiany przepisów prawa**, podjęcia rozstrzygnięcia lub **innego działania** w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagających szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji. Wskazane wyżej żądania mieszczą się bezspornie w granicach przedmiotowych petycji. W szczególności Szef KAS jest sekretarzem stanu w Ministerstwie Finansów, zatem osobą podporządkowaną Ministrowi Finansów. Żądania petycji dotyczą zarówno sprawy wnoszącego petycję (sprawy klauzulowej, z którą jest powiązany), jak i wartości wymagających szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego – rzetelności i sprawności działania instytucji publicznych, zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa, określoności prawa, bezpieczeństwa prawnego podatników, wolności, w tym wolności gospodarczej.

B. Uzasadnienie żądań petycji

1. *Analizowane regulacje prawne – wybrane przepisy*

Petycja dotyczy przepisów zawartych w Dziale IIIA „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.; dalej „Ordynacja podatkowa”).

Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Wówczas skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 Ordynacji podatkowej).

Dalej art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej przewiduje, że za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

Przy czym, w świetle art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Z kolei korzyść podatkowa została zdefiniowana w art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej jako: a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, b) powstanie

lub zawyżenie straty podatkowej, c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Dalsze przepisy określają przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz procedurę prowadzącą m.in. do wydania decyzji.

W myśl art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Ponadto, na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- 5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- 8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na podstawie art. 119d Ordynacji podatkowej przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

Postępowania w sprawie unikania opodatkowania są prowadzone przez Szefa KAS na podstawie art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi w części wstępnej, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Postępowania w sprawach unikania opodatkowania toczą się w Departamencie Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów, w obu instancjach. Stosownie bowiem do art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej - w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

W toku postępowania Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej). Zgodnie z art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej, Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.

Zarówno przed zainicjowaniem postępowania klauzulowego, jak i w postępowaniu klauzulowym może zostać wydana decyzja zabezpieczająca. Art. 119gd § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje bowiem wyraźnie, że organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 Ordynacji podatkowej jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej (naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz [prezydent miasta], starostwa lubo marszałek województwa).

Co do zasady, na podstawie art. 239d § 2 Ordynacji podatkowej, nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, chyba że zachodzą okoliczności określone w art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Te okoliczności to przypadek, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

W myśl art. 239e Ordynacji podatkowej - decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie. Wstrzymanie wykonania decyzji Szefa KAS wydanej w II instancji wymaga więc przedłożenia zabezpieczenia (art. 239f § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), ustanowienia z urzędu zabezpieczenia rzeczowego (art. 239f § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) albo wydania stosownego postanowienia przez sąd administracyjny na podstawie art. 61 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r., poz. 935; dalej „PPSA”). W przeciwnym razie, na długo przed prawomocnym rozstrzygnięciem sprawy przez sąd administracyjny, pojawia się obowiązek zapłaty kwoty wynikającej z decyzji klauzulowej.

Okres obowiązywania klauzuli, nowelizacje przepisów klauzulowych oraz praktyka ich stosowania pozwalają wskazać na szereg wad tych regulacji. Niektóre z nich stanowią naruszenie podstawowych zasad ustrojowych.

2. Ocena analizowanych regulacji prawnych w piśmiennictwie i orzecznictwie – uznaniowy charakter regulacji i działania organu podatkowego

Z perspektywy ogólnej dostrzega się w piśmiennictwie, że klauzula zawiera zwroty nieostre, o charakterze ocennym, często niedookreślone. **Uznaniowy charakter działania organu podatkowego** prowadzi do zanegowania wolności i naruszenia praw podmiotowych.

Tytułem przykładu, jak wskazuje W. Gomułowicz (Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, Analizy i Studia CASP, Listopad 2020, str. 17-18) - treść i sens klauzuli wyznaczają następujące zwroty: „korzyść podatkowa”, „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”, „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności”, „sztuczny sposób działania”, „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć”, „czynność odpowiednia”, „działanie rozsądne”, „kierowanie się zgodnym z prawem celem innym niż osiągnięcie korzyści podatkowej”, „stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, „sposób działania nie jest sztuczny”, „zastosowanie sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, „nieuzasadnione dzielenie operacji”, „brak uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego”, „elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego”, „elementy prowadzące do

uzyskania stanu zbliżonego do stanu istniejącego”, „ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe”, „korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym”. Te wszystkie użyte w klauzuli zwroty, które są kluczowe dla postawienia zarzutu unikania opodatkowania, **stanowią dla podatnika zagrożenie dla skutecznej ochrony praw podmiotowych, stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego.**

Zdaniem cytowanego autora, taki sposób ujęcia klauzuli uświadamia, że prawodawca ukształtował jej konstrukcję prawną świadomie na dramacie ludzkiej **wolności, w tym wolności gospodarczej**. Jest tak dlatego, że:

- przesłanki interpretacji zwrotów ocennych, a przy tym niedookreślonych, są determinowane **elementami subiektywnymi organu podatkowego**;
- definicjom (np. „działanie sztuczne”) nadano taką treść, która **nie gwarantuje jednolitości decyzji** podejmowanych przez organy podatkowe;
- treść klauzuli stwarza pole dla różnorodności i **dowolności interpretacji**, zawiera bowiem niedookreśloną treść normatywną, dlatego **rozstrzygnięcia Szefa KAS stają się nieprzewidywalne**, a zatem **nieobliczalne dla podatnika**;
- przepisy klauzuli odwołują się do kryteriów nieobiektywnych, niesprawdzalnych, co najmniej trudno weryfikowalnych, albowiem kryteria weryfikacji są nieostre, a przez to **prowadzą do uproszczeń i schematycznych ocen**, u podłoża których tkwi założenie, że podatnik dąży do unikania opodatkowania;
- nawet jeżeli podatnik **dowiedzie, że osiągnął w wyniku działania skutek gospodarczy**, to nadal może usłyszeć zarzut unikania opodatkowania („...osiągnięcie korzyści (...) było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania”);
- zakres zastosowania klauzuli, z uwagi na treść konstrukcji prawnej, jest praktycznie nieograniczony; dyrektywa, która wynika z tej konstrukcji przyjmuje następujący standard – jeśli nie chcesz się narażać na zarzut unikania opodatkowania, to przy wyborze formy organizacyjnej prowadzonej działalności, a także przy wyborze czynności gospodarczych, **wybieraj takie, które przynoszą w efekcie najwyższy dochód podatkowy** – to oznacza, że została zniesiona swoboda działalności gospodarczej podatnika, a zatem rozwiązanie prawne anuluje i unieważnia treść konstytucyjnej zasady swobody podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 21 i 22 Konstytucji);
- **ustalenie pojęć nieostrych powierzono faktycznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej**, albowiem ustawodawca przekazał mu **pełną swobodę** w ustalaniu w procesie wykładni i stosowania prawa treści użytych w klauzuli zwrotów.

W odniesieniu do kwestii o charakterze szczegółowym warto zwrócić uwagę na przesłankę sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie (M. Kondej, Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd podatkowy z 2021, nr 12, str. 27-36), analiza sprzeczności nie może, **co nagminnie przewijają się w dotychczasowych rozstrzygnięciach**, polegać na prostym stwierdzeniu, że sztuczność działania implikuje sprzeczność korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej czy jej przepisu. Nawet jeżeli podatnik podejmuje pewne działania, kierując się wyłącznie motywacją fiskalną, nie oznacza to, że uzyskana w ten sposób korzyść narusza *ratio legis* ustawy podatkowej. Nadto łączenie sprzeczności ze sztucznością stoi w sprzeczności z orzecnictwem Trybunału Sprawiedliwości, w świetle

którego warunek sprzeczności stanowi kluczowy i odrębny od sztuczności element dwuskładnikowego testu nadużycia prawa.

Wspomniany autor stwierdza też, że **ocena sprzeczności nie może mieć też charakteru uznaniowego**. To zaś oznacza, że weryfikacja, czy zachodzi sprzeczność, powinna być oparta na jakiejś metodologii. W niniejszym artykule wskazano, że metodologii takiej w odniesieniu do sprzeczności z celem fiskalnym ustawy podatkowej może dostarczać dotychczasowy dorobek doktryny dotyczący rozumowań prawniczych. Rozumowania te wydają się stanowić instrumentarium pozwalające na **pozbawioną, na tyle, na ile to możliwe, subiektywizmu**, opartą na wypracowanych i dobrze opisanych wzorcach weryfikacji, czy zachodzi sprzeczność konkretnej korzyści z celem fiskalnym ustawy. Również w odniesieniu do przepisów ustaw podatkowych realizujących cele inne niż fiskalne doktryna wskazuje na przekonujące sposoby weryfikacji, czy zachodzi sprzeczność. Stwierdzenie, iż istnieje metodologia pozwalająca zbadać, czy zachodzi sprzeczność, pozwala na postawienie końcowej tezy, że warunek sprzeczności należy traktować jako samodzielny i diagnostyczny warunek stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Uznaniowy charakter działań podejmowanych przez Szefa KAS wynika także z praktyki.

Jak przytoczył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 sierpnia 2023 r., sygn. akt III FSK 490/23, organ podatkowy wskazuje, że **to podatnik powinien wykazać, iż ewentualne pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności przez niego wskazywanych są więcej niż mało istotne**. W treści art. 119d Ordynacji podatkowej organ podatkowy upatruje takiej dyrektywy postępowania, a ściślej: rozłożenia ról procesowych, iż **to podatnik ma przekonać organ podatkowy co do tego, że wskazywany przez niego cel - inny niż podatkowy - jest więcej niż "mało istotny" w rozumieniu art. 119d Ordynacji podatkowej**. Naczelny Sąd Administracyjny jednak nie dopatrywał się tutaj reguły rozkładającej ciężar dowodu, a zatem to twierdzenie zawarte w skardze kasacyjnej organu nie znajduje uzasadnienia w treści art. 119d Ordynacji podatkowej. Sformułowany jest on w sposób, który wyraźnie kładzie nacisk na ocenę obiektywną; czynność "uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne". Ustawodawca wyraźnie i to dwukrotnie w różnych formach używa tego samego sformułowania: "uznaje się" i "należy uznać", przez co ustawodawca zdaniem NSA wskazuje na konieczność dokonywania oceny zobiektywizowanej, przepis nie wskazuje na przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika.

W kwestii niepodatkowych celów czynności NSA wskazuje, że sformułowanie "przede wszystkim", które znajduje się w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, nie stanowi zwrotu języka potocznego, powszechnego, lecz ma znaczenie normatywne wynikające z art. 119d Ordynacji podatkowej (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r.). Organ będzie więc zobowiązany kierować się tą definicją ustawową, zgodnie z którą czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, "gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne". **Wagę poszczególnych celów - w tym wskazywanych przez podatnika - organ oceni w kontekście tego przepisu**. Naczelny Sąd Administracyjny pragnie zastrzec na bazie zacytowanego przepisu, że pojawiające się niekiedy wypowiedzi, iż cel alternatywny do podatkowego powinien być co najmniej równoważny do celu podatkowego, aby wykluczyć zastosowanie klauzuli - nie znajdują oparcia w ustawie w brzmieniu, jakie miała ona do końca roku 2018. (...) Tymczasem w świetle art. 119d Ordynacji podatkowej **okolicznością, która eliminuje możliwość zastosowania klauzuli jest istnienie choćby jednego celu ekonomicznego lub gospodarczego, który należy uznać za więcej niż "mało istotny"**.

Należy przy tym wskazać, że **nowelizacja, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r., znacząco ułatwiła stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania**. Zrezygnowano m.in. z konieczności wykazania, że czynność została podjęta przez podatnika przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, czyli że osiągnięcie tej korzyści było głównym celem tej czynności. Obecnie art. 119a

ordynacji mówi o „głównym lub jednym z głównych celów” (K. Jędrzejewska, Klauzule GAAR. Podatnik może czekać na rozstrzygnięcie sprawy nawet kilkanaście miesięcy [WYWIAD] - GazetaPrawna.pl z 16 sierpnia 2021 r.).

Podsumowanie poczynionych wyżej uwag na temat materialnoprawnych przesłanek stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania można odnaleźć w publikacji L. Surmy (Hipoteza klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a zasada określoności przepisów prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy z 2023 r., nr 10, str. 6-11). Autor stwierdza, że konfrontacja hipotezy klauzuli z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego daje prawo do uznania jej **za narzędzie niezgodne z tą zasadą**. Oczywiście jest przy tym, że nie da się stworzyć narzędzia przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania w taki sposób, aby z jednej strony obejmowało ono swoim zakresem szerokie spektrum sytuacji związanych z tym negatywnym zjawiskiem, z drugiej zaś cechowało się wysokim stopniem określoności oraz nie budziło wątpliwości interpretacyjnych. Niemniej jednak wydaje się, że **uwagi przedstawicieli doktryny oraz rozwiązania przyjęte przez ustawodawców zagranicznych uprawniają do stwierdzenia, że w tym obszarze można byłoby osiągnąć więcej**. Natomiast obecne zrozumienie hipotezy klauzuli, zwłaszcza przez podatnika – przedsiębiorcę niebędącego profesjonalistą w dziedzinie podatków, **przypomina w pewnym stopniu próbę odczytania tekstu hieroglificznego** (gdy treści można się domyślać, ale pewności co do jej właściwego odczytu nie ma).

W kwestiach ściśle proceduralnych i statystycznych wskazano m.in. (M. Szulc, Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania przystopowała, ale odżywa - GazetaPrawna.pl z 14 maja 2024 r.), że od 2017 r. do końca marca 2024 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadził 204 postępowania zmierzające do zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. Wydał też 156 decyzji wymiarowych, w których ją faktycznie zastosował. Jednocześnie wydał 158 decyzji w tym zakresie jako organ odwoławczy.

Co do samych decyzji Szefa KAS, to istnieje spór w zakresie ich charakteru prawnopodatkowego – czy są to decyzje określające, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, czy raczej decyzje ustalające wskazane w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

W piśmiennictwie wskazuje się (A. Bartosiewicz, Charakter prawny decyzji i zobowiązania podatkowego, o których mowa w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego z 2024 r., nr 1, str. 23 i nast.), że skoro zatem nie mamy – w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej – do czynienia z żadnym zaistniałym zdarzeniem, z którym ustawa wiąże automatyczne, bez działania organów podatkowych, powstanie zobowiązania podatkowego, to zobowiązania te po prostu nie mogą być zobowiązaniami, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skoro nie sposób wskazać faktycznie zaistniałego zdarzenia, które miałyby być samoistną i automatyczną przyczyną powstania zobowiązania podatkowego – zdarzenie takie bowiem nie istnieje (i jego nieistnienie jest immanentną cechą tej sytuacji) – to nie mamy tutaj do czynienia ze zobowiązaniem podatkowym, które „powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania”. Jeśli tak, to nie ma innego logicznego wyjścia – de lege lata zobowiązanie podatkowe wynikające z każdej z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej musi być zobowiązaniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Stanowisko Szefa KAS jest odmienne, organ ten kwalifikuje swoje decyzje jako decyzje określające. Wprawdzie nie ma w tym zakresie ukształtowanej ostatecznie linii orzeczniczej NSA, jednakże w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 kwietnia 2024 r. (sygn. akt III SA/Wa 126/24, LEX nr 3756785), wskazano, że w przekonaniu Sądu decyzja wydana w tej sprawie z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to decyzja deklaratoryjna, oparta o art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, dotycząca zobowiązań powstających z mocy prawa. Decyzja ta nie kreuje skutków podatkowych, tak jak w przypadku decyzji o charakterze konstytutywnym. Jak wynika z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, ten wyrok jest nieprawomocny.

3. Potrzeba zmian w Ordynacji podatkowej lub praktyce Szefa KAS w celu ograniczenia uznaniowego charakteru regulacji i praktyki organu podatkowego

Zidentyfikowane w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądów administracyjnych wady regulacji prawnej i praktyki skłaniają do niezwłocznego podjęcia działań w celu zmiany przepisów prawa oraz praktyki dotyczącej stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pomimo że **zarzuty formułowane przeciwko regulacjom klauzulowym są bardzo daleko idące oraz uzasadniają zbudowanie całej instytucji na nowo**, to trudno racjonalnie oczekiwać takiego działania. Wdrożenia odpowiednich przepisów wymaga bowiem Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz.UE.L.2016.193.1). W piśmiennictwie wskazuje się zaś (L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 119(a)), że konstrukcja klauzuli jest bardzo zbliżona do wymogów wynikających z kierunkowych regulacji tej dyrektywy.

Dlatego należy skupić się na zmianach normatywnych i praktyki, które sprawią, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana w bardziej cywilizowany, **pozbawiony tak dużego stopnia uznania** sposób. Właśnie uznanie organu podatkowego (urzędnika) jest największą wadą, która neguje prawo strony do obrony.

Wprowadzenie praktyki, że wszystkie wnioski dowodowe strony nakierowane na wskazanie i wykazanie celów innych niż podatkowe zostaną dopuszczone i przeprowadzone

W pierwszej kolejności trzeba zatem zwrócić uwagę na kwestie związane z postępowaniem dowodowym. Z przywołanego orzecznictwa NSA wynika, że Szef KAS próbuje przerzucić na stronę ciężar dowodu, czemu zasadnie Sąd się sprzeciwił. Nie jest to jednak jedyny problem. Otóż okolicznością wyłączającą zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle art. 119d Ordynacji podatkowej są cele ekonomiczne spornej czynności, które posiadały na tyle dużą wagę, że osiągnięcie korzyści podatkowej nie było głównym lub jednym z głównych celów dokonania tej czynności. Warto przy tym zaznaczyć, że do końca 2018 r. na gruncie art. 119d Ordynacji podatkowej okolicznością, która eliminuje możliwość zastosowania klauzuli było istnienie choćby jednego celu ekonomicznego lub gospodarczego, który należy uznać za więcej niż „mało istotny”. W obu stanach prawnych konieczna jest inicjatywa strony postępowania, które wskaże cele ekonomiczne (gospodarcze) oraz udowodni ich rzeczywisty charakter i znaczenie. Jest przy tym oczywiste, że samo wskazanie celu ekonomicznego czynności, bez wykazania, że posiadał odpowiednią wagę przy dokonywaniu spornej czynności, nie wystarczy.

Jakkolwiek Szef KAS nie może się uchylić od zapewnienia stronie postępowania klauzulowego możliwości zgłoszenia celów ekonomicznych (gospodarczych) czynności oraz dokonania ich oceny, to może się uchylić (i w praktyce tak czyni) od przeprowadzenia dowodów, zwłaszcza osobowych, nakierowanych na wykazanie wagi tych celów. Zgodnie z art. 188 Ordynacji podatkowej, stosowanym w postępowaniu klauzulowym na mocy art. 119l Ordynacji podatkowej, żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Przepis ten pozwala więc odmówić przeprowadzenia dowodu, gdy dowodzone okoliczności są już stwierdzone, co wykorzystuje Szef KAS, wskazując, że strona wskazała cel ekonomiczny (gospodarczy) czynności i będzie on podlegał ocenie.

Tytułem przykładu, zdaniem Szefa KAS, w aktach sprawy zgromadzono już obszerny materiał dowodowy, jasno prezentujący stanowisko Podatnika w kwestii celów biznesowych, ekonomicznych i gospodarczych, które leżały u podstaw przeprowadzonego zespołu czynności – w tym okoliczność, iż **jako cel dokonanego zespołu czynności Strona wskazuje proces sukcesyjny w rodzinie Voelkel**. Zauważyć

*należy, że organy podatkowe nie mają obowiązku dopuszczenia każdego dowodu proponowanego przez stronę, jeżeli dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego adekwatne i wystarczające są inne dowody. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy, na podstawie zebranych w toku postępowania dowodów, może dokonać niebudzącego wątpliwości ustalenia stanu faktycznego, wówczas dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie jest zasadne. (...) **Ocena czy cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne, tj. czy spełniona jest przesłanka określona w art. 119d Ordynacji podatkowej, należy do etapu dokonania oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego (subsumpcji).** Fakt, iż organ podatkowy przyjął inną ocenę stanu faktycznego niż życzyłby sobie tego Podatnik, nie oznacza, że postępowanie dowodowe zostało przeprowadzone niewłaściwie (jest to fragment uzasadnienia postanowienia dowodowego Szefa KAS z 13 listopada 2024 r. odmawiającego przesłuchania świadków).*

Pogląd Szefa KAS prowadzi wprost do sytuacji, w której strona zostaje pozbawiona możliwości wykazania wagi celu ekonomicznego (gospodarczego) jako przewyższającej wagę celu związanego z uzyskaniem korzyści podatkowej. O ile złożenie dokumentów nie wymaga zgody, czy też aktywnego działania Szefa KAS, o tyle przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka wymaga podjęcia stosownych czynności przez organ podatkowy (wezwanie świadka, zawiadomienia strony, przeprowadzenia i udokumentowania czynności). Dlatego konieczna jest zmiana praktyki Szefa KAS odnośnie przeprowadzania dowodów nakierowanych na wykazanie przesłanki wyłączającej zastosowanie klauzuli. Dopuszczanie takich dowodów powinno być regułą, wskazaną przykładowo w wytycznych Ministra Finansów wiążących pracowników prowadzących sprawy klauzulowe. Odstąpienie od tej reguły byłoby możliwe jedynie w wyjątkowych sytuacjach, np. gdy zgłoszony dowód byłby całkowicie nieadekwatny. Natomiast w innych przypadkach powinien być przeprowadzony. Wyżej jest mowa o dowodach z zeznań świadków, jednakże analogicznie należy potraktować dowód z opinii biegłego z zakresu ekonomii lub finansów.

Zwłaszcza że art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje uznanie organu podatkowego, który może powołać biegłego, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. W sprawach klauzulowych występuje silny czynnik ekonomiczny (gospodarczy), stąd korzystanie z wiedzy specjalistów powinno być zasadą, a nie wyjątkiem.

Ta zmiana nie wymaga nowelizacji Ordynacji podatkowej, lecz jedynie modyfikacji praktyki orzeczniczej Szefa KAS.

Uwzględnienie, że decyzje Szefa KAS wydawane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają charakter ustalający (konstytutywny)

Szef KAS przyjmuje, że decyzja klauzulowa ma charakter określający. Takie stanowisko jest wadliwe, zaś argumenty na poparcie tezy przeciwnej można znaleźć choćby w cytowanym artykule A. Bartosiewicza. Poniższe uwagi mają uzupełniający charakter.

Artykuł 119a § 2 Ordynacji podatkowej wskazuje, że stosując przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania skutki podatkowe czynności „określa się” na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Jednak funkcja i cel tej regulacji uniemożliwia wyciągnięcie stąd prostego wniosku, że sama decyzja ma charakter określający. Określić bowiem zobowiązanie podatkowe można tylko wtedy, kiedy powstaje ono z mocy prawa, w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia. Podczas gdy istotą zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest zlokalizowanie czynności sztucznej, dokonanej przez podatnika w celu uzyskania korzyści podatkowej, a następnie ustalenia czynności, w oparciu o całokształt okoliczności ekonomicznych, która powinna była być dokonana, ale nie została przez wzgląd na motywacje podatkowe. Oznacza to przyjęcie pewnej fikcji prawnej.

Dopiero po ustaleniu takiej hipotetycznej czynności odpowiedniej, która nigdy faktycznie nie została dokonana, organ podatkowy, zgodnie z literą samego art. 119a Ordynacji podatkowej, „określa”

zobowiązanie podatkowe. Natomiast charakter tego postępowania i sposób „określenia” tego zobowiązania podatkowego wskazują, że nie mamy tutaj do czynienia z prostym porównaniem faktycznie dokonanej czynności z hipotezą normy podatkowej i określeniem, na podstawie dyspozycji tej normy, zobowiązania podatkowego, tylko z ustaleniem zobowiązania podatkowego, które z samej mocy prawa nigdy by nie powstało.

Gdyby nie postępowanie podatkowe, zmierzające do zakwestionowania rozliczenia podatkowego czynności faktycznie dokonanej i ustalenia hipotetycznej czynności odpowiedniej, zobowiązanie podatkowe, które powstało z mocy prawa, byłoby skutkiem czynności faktycznie dokonanej i „określenie” jego wysokości mogłoby nastąpić jedynie w zaistniałym stanie faktycznym. Zatem wykreowanie hipotetycznej czynności odpowiedniej i wywodzenie z niej skutków podatkowych ma charakter ustalający – zobowiązanie podatkowe wynikające z hipotetycznej czynności odpowiedniej nie mogło bowiem powstać z mocy samego prawa. Właściwy organ podatkowy musiał w tym zakresie przeprowadzić postępowanie i doręczyć decyzję z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, która de iure ustala wysokość zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem albo zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Cechę, którą pozwala odróżnić zobowiązanie podatkowe powstające w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, a zobowiązaniem podatkowym, które powstaje dopiero w momencie wydania decyzji ustalającej jest to, że pierwszy typ zobowiązań podatkowych powstaje z mocy samego prawa, już w chwili wystąpienia danego zdarzenia. Drugi typ zobowiązań podatkowych nie powstaje z mocy samego prawa, nawet jeżeli doszło do zaistnienia określonego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy (ale nie kreuje od razu zobowiązania podatkowego). Ten typ zobowiązania podatkowego powstaje dopiero po przeprowadzeniu odpowiedniej procedury podatkowej przez właściwy organ podatkowy, zakończonej decyzją ustalającą, w dodatku dopiero z dniem doręczenia tej decyzji.

Przy pierwszym typie zobowiązań podatkowych możemy mówić, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem dokonania określonej w przepisach podatkowych czynności faktycznej lub prawnej i istnieje do momentu, kiedy zostanie uregulowane (albo przedawni się). Natomiast, przy drugim typie zobowiązań podatkowych, zobowiązanie podatkowe po prostu nie istnieje do momentu, kiedy nie zostanie ustalone przez właściwy organ podatkowy w decyzji wydanej w toku odpowiedniej procedury. Powstaje dopiero z dniem doręczenia takiej decyzji i istnieje do momentu, kiedy zostanie uregulowane (chyba że przedawni się prawo do wydania decyzji ustalającej).

Decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej zmierza do ustalenia skutków podatkowych czynności uznanej za unikanie opodatkowania na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Zatem, pomimo użycia w 119a § 2 Ordynacji podatkowej terminu „określa się”, zobowiązanie podatkowe nie wynika w tym przypadku z prostej subsumpcji stanu faktycznego do hipotezy normy podatkowej. Konieczne jest, po pierwsze, zakwestionowanie skutków podatkowych faktycznie dokonanej czynności, jako czynności sztucznej, oderwanej od realiów gospodarczych, zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej w danych okoliczności z prawem podatkowym. Następnie, na podstawie zebranego materiału dowodowego, należy ustalić zgodny zamiar stron i cel ekonomiczny ich działań. Jeżeli celem stron było wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej, to właściwy organ podatkowy – na podstawie fikcji prawnej – przyjmuje na cele podatkowe, że czynności faktycznie dokonanej nigdy nie dokonano.

Tak „określone” zobowiązanie podatkowe nie może być zobowiązaniem podatkowym, które wynika z mocy samego prawa, w związku z zaistnieniem określonego w przepisach podatkowych zdarzenia.

Pomimo użycia w art. 119a Ordynacji podatkowej terminu „określa się”, decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej ma tak naprawdę charakter decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Przed wydaniem takiej decyzji, zobowiązanie podatkowe nie istnieje. Dopiero wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej przez Szefa KAS powoduje powstanie takiego zobowiązania podatkowego. Gdyby Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej, miał jedynie określić wysokość zobowiązania podatkowego, musiałby poruszać się w ramach zrealizowanego i zamkniętego stanu faktycznego.

Na ustalający, a nie określający, charakter decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, wskazują również przepisy dotyczące korekty deklaracji podatkowej w ramach procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Podatnik, który unikał opodatkowania, nie może po prostu skorygować deklaracji podatkowej we własnym zakresie, celem zwrotu uzyskanej korzyści podatkowej, ale musi przejść przez specjalną procedurę podatkową, zakończoną decyzją Szefa KAS w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Dopiero na podstawie takiej decyzji podatnik może złożyć korektę deklaracji podatkowej, aby cofnąć skutki unikania opodatkowania. Zatem cofnięcie skutków unikania opodatkowania bez udziału Szefa KAS jest niemożliwe. Taki sposób cofnięcia skutków unikania opodatkowania świadczy o tym, że decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej ma charakter decyzji ustalającej – bez udziału Szefa KAS podatnik nie może samodzielnie ustalić w sposób prawidłowy tytułu i wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego z dokonania czynności odpowiedniej.

Dodatkowo, na ustalający, a nie określający, charakter decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, wskazują również argumenty natury systemowej, np. sposób uregulowania przepisów o podatku od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Przepisy dotyczące tzw. nieujawnionych źródeł pełnią funkcję zbliżoną do przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a nie budzi żadnych wątpliwości, że decyzje wydane na gruncie tych przepisów mają charakter ustalający, a nie określający. Przychodami podatnika są również przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach obejmujące przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ujawnione w nieprawidłowej wysokości. Podstawę opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach stanowi w roku podatkowym przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Przepisy stwierdzają wprost, że podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala, w drodze decyzji, za rok podatkowy, w którym powstał przychód odpowiadający kwocie nadwyżki lub nadwyżek, właściwy organ podatkowy. Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Jeżeli decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej ma charakter ustalający, a nie określający, to w sprawie należy stosować inne regulacje dotyczące powstania, wygaśnięcia i przedawnienia zobowiązania podatkowego, niż w sytuacji decyzji określającej. Zgodnie z art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Uchylenie przepisów umożliwiających wydanie w związku z postępowaniem klauzulowym decyzji zabezpieczającej oraz nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności

Aktualnie obowiązujące przepisy przewidują możliwość wydania decyzji zabezpieczającej na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej przed zainicjowaniem postępowania klauzulowego oraz podczas trwania takiego postępowania. O ile stosowanie art. 33 Ordynacji podatkowej przed postępowaniem klauzulowym, w trakcie kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, czy postępowania podatkowego nie budzi wątpliwości, o tyle stosowanie tej instytucji w trakcie postępowania klauzulowego powinno być wykluczone. Nie zmienia tej oceny okoliczność, że wydanie decyzji o zabezpieczeniu w toku postępowania klauzulowego wymaga opinii Szefa KAS (art. 119gd § 2 Ordynacji podatkowej). Takie „zabezpieczenie” jest niewystarczające.

Postępowanie klauzulowe ma charakter odrębny od innych trybów, w których stosowany jest art. 33 Ordynacji podatkowej, oraz – pod różnymi względami – wyjątkowy. W opinii A. Ladzińskiego (Przegląd Podatkowy z 2022 r., nr 2, str. 15), Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wykazują daleko idącą determinację w stosowaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, **nie czując się przy tym przesadnie skrzepowani treścią obowiązujących przepisów prawa**. Nie przesądzając, czy ten pogląd jest nadal aktualny, warto wskazać, że zgodnie z art. 33 § 1 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Uwzględniając charakter decyzji wydawanych przez Szefa KAS, należy wskazać, że takie zobowiązanie nie istnieje do momentu wydania decyzji o charakterze ustalającym. Nie ma zatem do zakończenia postępowania przedmiotu zabezpieczenia. Wprawdzie art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej pozwala wydać decyzję zabezpieczającą przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe, podobnie jak w trakcie kontroli, jednakże ze względu na wyjątkowy charakter postępowania klauzulowego nie powinien być w nim stosowany. W konsekwencji zasadne jest uchylenie art. 119gd Ordynacji podatkowej w celu zwiększenia bezpieczeństwa prawnego podatników. Równocześnie funkcjonowania tego przepisu nie wymaga interes Skarbu Państwa, gdyż w przypadku zaistnienia przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej, może zostać wydana przed zainicjowaniem postępowania klauzulowego.

W tym wypadku konieczne jest więc podjęcie prac legislacyjnych w celu nowelizacji Ordynacji podatkowej.

Druga kwestia podnoszona w tym miejscu wiąże się z możliwością nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w pierwszej instancji przez Szefa KAS, gdy do upływu terminu przedawnienia pozostało mniej niż trzy miesiące. Co prawda w piśmiennictwie wskazuje się, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści wymaga nie tylko zastosowania art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, ale też uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 2). Przepis art. 239b § 2 Ordynacji podatkowej warunkuje bowiem zastosowanie art. 239b § 1 pkt 4, a więc także powinien znaleźć zastosowanie wobec wskazanych tu szczególnych rodzajów decyzji (B. Dauter, W. Gurba [w:] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 239(d)). Jednakże to stanowisko nie wydaje się mieć praktycznego znaczenia, gdyż jeśli jest mniej niż 3 miesiące do upływu terminu przedawnienia, to niemal zawsze istnieje prawdopodobieństwo, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane wobec braku wydania i doręczenia decyzji ostatecznej przed upływem terminu przedawnienia.

Tym samym, przepis ten może być stosowany z automatu, co samo w sobie stanowi wystarczający powód, żeby doprowadzić do jego uchylenia. Zasadne jest wszakże uchylenie możliwości nadania decyzji rygoru

natychmiastowej wykonalności z powodu niżej omówionego żądania niniejszej petycji dotyczącego przesunięcia terminu wykonalności decyzji ostatecznej do momentu jej uprawomocnienia.

Także w tym przypadku niezbędne jest podjęcie prac legislacyjnych w celu zmiany Ordynacji podatkowej.

Wyodrębnienie organizacyjne i osobowe komórki zajmującej się rozpatrywaniem odwołań od decyzji Szefa KAS wydawanych w I instancji w miejsce obecnej sytuacji, w której odwołania są rozpatrywane w tym samym Departamencie MF (Departament Kluczowych Podmiotów) albo powierzenie rozpatrywania spraw w II instancji Radzie do spraw unikania opodatkowania, kształtujące jej charakter jako niezależnego (niezawisłego) ciała orzeczniczego o charakterze orzecznym (trybunał administracyjny) o statusie podobnym do statusu samorządowych kolegiów odwoławczych lub Krajowej Izby Odwoławczej w sprawach zamówień publicznych

Aktualny stan rzeczy w Ministerstwie Finansów dotyczący organizacji rozpoznawania spraw budzi istotne wątpliwości z perspektywy rzetelności i bezstronności pracowników Ministerstwa Finansów w sprawach klauzulowych. Skoro wszyscy pracownicy zajmujący się tymi sprawami są w jednym departamencie, a decyzje w obu instancjach podpisują zastępcy dyrektora tego departamentu albo zastępca dyrektora i dyrektor, to trudno oczekiwać od nich całkowitej niezależności. Pracują razem, spotykają się na naradach, spotkaniach itp., zatem nie będą sobie wytykać błędów, braków lub innych wadliwości postępowania czy decyzji.

Taka sytuacja budzi poważne wątpliwości z punktu widzenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, który nakazuje prowadzić postępowanie podatkowe w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nierzadko mogą zmaterializować się też przesłanki zastosowania art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej. Przepis ten przewiduje, że bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 Ordynacji podatkowej, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza.

Warto przy tym odnotować, że ustawa nie wymaga uprawdopodobnienia okoliczności powodujących stronniczość pracownika lub funkcjonariusza, lecz tylko okoliczności **wywołujących wątpliwości** co do bezstronności tych osób. Nie jest wymagane wykazanie okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności. Wystarczy wyłącznie ich uprawdopodobnienie. Mając na uwadze znaczenie słowa „prawdopodobnie”, należy stwierdzić, że „uprawdopodobnienie” znaczy natomiast tyle, co wskazać na **możliwość, szansę zaistnienia czegoś w sposób sugerujący prawdziwość**, autentyczność, w sposób bliski prawdy. Taka sytuacja może łatwo zaistnieć w poszczególnych postępowaniach klauzulowych, zwłaszcza przy kopiowaniu rozstrzygnięć i ustaleń za wcześniejsze lata.

Co do braku dewolutywności odwołania, to podobna sytuacja miała miejsce w przeszłości odnośnie naczelników urzędów celno-skarbowych, którzy na podstawie art. 221a Ordynacji podatkowej rozpoznawali odwołania od własnych decyzji. To rozwiązanie zostało uchylone z dniem 1 lipca 2023 roku. Jak wskazało Ministerstwo Finansów, przeniesienie odwołania do dyrektora izby administracji skarbowej jest podyktowane przede wszystkim ekonomią postępowania, **jak również zwiększoną skutecznością nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami**, a zwłaszcza postępowaniami, które do tej pory były zarówno w drugiej instancji i w urzędzie celno-skarbowym, jak i u dyrektora izby administracji skarbowej (zob. S. Presnarowicz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 220).

W tym kontekście minimum stanowi przeniesienie spraw odwoławczych do innego departamentu, z innymi pracownikami, dyrektorem i jego zastępcami. Ale nie jest to rozwiązanie optymalne, gdyż nie gwarantuje niezależności i fachowości niezbędnej w tego typu sprawach, opartych w znacznej mierze na uznaniu organu podatkowego, z bardzo ograniczoną kontrolą sądownoadministracyjną, realizowaną jedynie na modelu kasacyjnym (zob. cytowany wyżej wyrok NSA w sprawie o sygn. akt III FSK 490/23). Zwiększenie

rzetelności, bezstronności i niezależności działania organu odwoławczego można zaś osiągnąć przez wyposażenie w odpowiednie kompetencje Rady do spraw unikania opodatkowania.

Zgodnie z art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej, Rada jest niezależnym organem, ale jej kompetencje zasadniczo ograniczają się do opiniowania. Tymczasem mogłaby być organem odwoławczym, mającym charakter trybunału administracyjnego na wzór samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Izby Odwoławczej.

Stosownie bowiem do art. 21 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r., poz. 570), **przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa**. Kontrolę orzecznictwa kolegiów sprawuje sąd administracyjny. Zasady działania kolegium określa rozdział 3 cytowanej ustawy, która dość kompleksowo reguluje materię funkcjonowania tych organów quasi sądowych (trybunałów administracyjnych) – jak to określa piśmiennictwo (zob. C. Martysz, I. Niżnik-Dobosz, 7.1.4.2. *Następstwo prawne. Poszerzenie zakresu orzekania samorządowych kolegiów odwoławczych o sprawy cywilne – wykorzystanie niezależności ustrojowej SKO w kierunku organu quasi-sądowego (trybunału administracyjnego)* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, red. I. Lipowicz, Warszawa 2023).

Z kolei w myśl art. 475 ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1320), **członek Krajowej Izby Odwoławczej przy orzekaniu jest niezawisły i związany wyłącznie przepisami obowiązującego prawa**. Kontrola orzecznictwa Izby o charakterze apelacyjnym jest wykonywana przez Sąd Okręgowy w Warszawie – Sąd Zamówień Publicznych (art. 579-580 cytowanej ustawy). Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że Krajowa Izba Odwoławcza, która jest organem ustanowionym na podstawie ustawy Prawo zamówień publicznych, mającym wyłączną właściwość do rozpoznawania w pierwszej instancji sporów wykonawców z instytucjami zamawiającymi, i którego funkcjonowanie regulują art. 172-198 wspomnianej ustawy, jest sądem w rozumieniu art. 267 TFUE, gdy wykonuje swoje kompetencje objęte zakresem wymienionych przepisów, co ma miejsce w ramach postępowania głównego. Fakt, że na podstawie innych przepisów omawiany organ jest również upoważniony do pełnienia funkcji o charakterze konsultacyjnym, jest w tym względzie bez znaczenia (Wyrok TS z 13.12.2012 r., C-465/11, FORPOSTA S.A. I ABC DIRECT CONTACT SP. Z O.O. v. POCZTA POLSKA S.A., ZOTSIS 2012, nr 12, poz. I-801).

Konkludując, uzasadniona jest zmiana charakteru prawnego Rady do spraw unikania opodatkowania w kierunku wyposażenia jej w kompetencje odwoławcze w postępowaniach klauzulowych oraz przydania jej charakteru trybunału administracyjnego - organu quasi sądowego. Zmiana wymaga nowelizacji Ordynacji podatkowej oraz może się wiązać z koniecznością rewizji składu Rady. Należy jednak podjąć działania w celu zmiany relewantnych przepisów, gdyż przyczyni się do to wzrostu zaufania do organów państwa oraz zwiększenia rzetelności, fachowości i obiektywizmu przy rozstrzygnięciu tych wrażliwych spraw.

Przesunięcie terminu wykonalności decyzji do momentu uprawomocnienia się takiej decyzji

W aktualnym stanie prawnej wejście decyzji ostatecznej do obrotu prawnego powoduje obowiązek jej wykonania pod rygorem egzekucji administracyjnej (art. 239e Ordynacji podatkowej). Równocześnie taka decyzja może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w terminie 30 dni od daty jej doręczenia (art. 53 § 1 PPSA). Wprawdzie Sąd ten może wstrzymać jej wykonanie, ale po spełnieniu określonych przesłanek i na zasadach uznania (art. 61 § 3 PPSA). Trudno uznać to za odpowiednie rozwiązanie, nawet uwzględniając możliwość wstrzymania wykonania decyzji na wyżej omówionych zasadach wynikających z art. 239f § 1 Ordynacji podatkowej. Zwłaszcza że postępowanie sądoadministracyjne może potrwać nawet kilka lat.

W szczególności postępowanie kasacyjne przed NSA cechuje się obecnie znaczną długotrwalością. Pomimo że ten skutek łagodzi art. 152 § 1 PPSA, który pozbawia uchyloną decyzję Szefa KAS skutków

prawnych w przypadku uwzględnienia skargi przez WSA w Warszawie, to taka sytuacja nie daje wystarczającej ochrony podatnikom w tego typu, wyjątkowych sprawach.

Trzeba zatem wskazać na potrzebę przesunięcia terminu wykonalności decyzji klauzulowej do czasu jej uprawomocnienia się, czyli doprowadzić do nowelizacji art. 239e Ordynacji podatkowej, dodając do jego treści stosowny wyjątek. Uprawomocnienie się decyzji ostatecznej nastąpi po upływie terminu do wniesienia odwołania albo skargi, jeśli odwołanie albo skarga nie zostaną wniesione. Albo po prawomocnym zakończeniu postępowania sądowoadministracyjnego związanego z postępowaniem klauzulowym. Moment ten może być więc różny, w zależności od sytuacji procesowej, jednak nastąpi najpóźniej z datą wydania wyroku NSA niekorzystnego dla podatnika.

Wtedy powinien pojawić się obowiązek zapłaty kwoty wynikającej z decyzji klauzulowej, co istotnie zwiększy bezpieczeństwo podatników uczestniczących w postępowaniu klauzulowym. Uzasadnieniem dla przesunięcia terminu wykonalności decyzji jest okoliczność, że **decyzja klauzulowa odnosi się do czynności, które są ważne i skuteczne na gruncie prawa cywilnego**. Podmiot dokonujący takich czynności jest pozbawiany jedynie korzyści podatkowych, które chciał uzyskać, działając w sposób sztuczny – co jest z kolei oceniane uznaniowo przez organ podatkowy. Inne skutki dokonania tych czynności nie są objęte klauzulą. W tych okolicznościach zapłata zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji klauzulowej po jej uprawomocnieniu łagodziłaby uznaniowy charakter klauzuli.

Proszę o uwzględnienie powyższego.

Z wyrazami szacunku,

Załączniki:

- odpis pełnomocnictwa,
- dowód uiszczenia opłaty.